

ドイツにおける
会計規制現代化と課税所得計算

——「逆基準性の原則」の削除——

久保田 秀樹

甲南経営研究 第51巻 第1号 抜刷

平成22年7月

ドイツにおける 会計規制現代化と課税所得計算

——「逆基準性の原則」の削除——

久保田 秀 樹

Ⅰ は じ め に

2009年6月30日に「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」（日本版ロードマップ）が公表され、日本でも国際財務報告基準（IFRS）が金融商品取引法適用会社の一部に2010年3月期の年度より連結財務諸表に任意適用されている。当報告では、「連結財務諸表に適用される会計基準については、……（中略）……個別財務諸表に適用される基準に先行して機動的に改正する考え方」として連結先行の考え方が示されている（金融庁2009）。

ドイツでは、商法典（HGB）の一連の現代化によって、既に連結先行が実施されている。すなわち、2005年より上場企業の連結決算にIFRSが強制適用されている。さらに、ドイツでは、会計法現代化法（Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts；以下ではBilMoGと略称する。）が、2009年5月29日に発効し、2010年1月1日に始まる事業年度から適用されている。

* Namentlich bedanke ich mich bei Herrn Professor Dr. Guido Föster (Heinrich-Heine Universität Düsseldorf) für hilfreichen Ratschläge und die Hilfe bei der Beschaffung aktueller Materialien.

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

BilMoGにより、日本の「確定決算主義」に相当するドイツ所得税法（EStG）第5条第1項第1文の「基準性の原則」（Maßgeblichkeitsprinzip）は残されたものの、日本の損金経理要件に類似した同法第5条第1項第2文の「逆基準性の原則」（umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip）は削除された。参事官草案時点で示された当原則の削除に対して、連邦財政裁判所（BFH）は批判的意見を表明したが、最終的に削除された。これによって、従来から批判されてきた「逆基準性」がもたらす外部報告会計の歪みを取り除かれる。

ドイツの BilMoG による HGB 準拠計算書と税務貸借対照表との関係の変化は、IFRS が任意適用される今日、連結先行の先に生じうる問題、すなわち IFRS が個別決算に適用される場合の問題について、日本にとっても示唆に富むものと考えられる。本稿は、BilMoG 施行による「逆基準性の原則」の削除が課税所得計算に及ぼす影響を明らかにすることを課題とする。

II ドイツ商法典現代化の経緯

「資本調達容易化法」（1998年）によって、ドイツの取引所上場会社は、「国際的に認められた会計原則」準拠の連結決算書を HGB 準拠決算書として免責的に認められた。さらに「企業領域統制・透明化法」（1998年）、「資本公司 & Co. 指令法」（2000年）、「透明化・開示法」（2002年）により、資本市場指向型会計（kapitalmarktorientierte Rechnungslegung）の整備を中心に連結決算に限定した制度改革が進められた。そして、「会計法改革法」（2004年）によって、EU の「会計法現代化指令」と「公正価値指令」等がドイツ法に国内化され、2005年1月1日より、資本市場指向型会社の連結決算については、他の EU 加盟国同様、IFRS が強制適用されている。これによって、1998年以降の連結決算に関する規制のグローバル化は、一応完了した。以下では、まず、BilMoG 制定以前の HGB 現代化の経緯について会計規制にかかわる点を中心に概観してみよう。なお、これらの法律は、いずれも、関連

する HGB 等の法律の特定の条文を改正・新設する「条項法」(Artikelgesetz) である。

a) 資本調達容易化法：KapAEG (1998)

1998年4月20日に制定された「資本調達容易化法」(KapAEG と略称する。⁽¹⁾) によって、取引所上場会社は「国際的に認められた会計原則」準拠の連結決算書を HGB 準拠決算書として免責的に認められた。なお、この措置は2004年未までの時限的なものであった。これは、決算書の機能という観点からすると、利益決定機能と情報提供機能の両方を果たす個別決算書とは異なり、元々、後者の情報提供機能しか割り当てられていない連結決算書に限定して免責として HGB 以外の基準によるものを受け入れるというものであった。

KapAEG は、上記の免責的措置を以て資本市場におけるドイツ企業の資金調達の容易化を図り、ドイツ企業の国際的競争力を高めることを目的とするものであった。

b) 企業領域統制・透明化法：KonTraG (1998)

1998年4月27日に制定された「企業領域統制・透明化法」(KonTraG と略称する。⁽²⁾) による変化の第一点は、連結付属説明書にキャッシュフロー計算書 (Kapitalflussrechnung) とセグメント報告書 (Segmentberichterstattung) が導入されたことである。

KonTraG による変化の第二点は、ドイツ会計基準委員会 (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee: DSRC) が設置されたことである。

(1) Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz) vom 20.04.1998 BGBl I, SS. 707-709.

(2) Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27.04.1998 BGBl I, SS. 786-794.

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

DSRC によって作成されるドイツ会計基準（Deutsches Rechnungslegungs Standards: DRS）は、法律とは明確に区別され、その範囲は連結会計レベルに限定された。なお、DRS には、法務省による官報公表を以てはじめて推定的効力が付与される。

c) 資本公司 & Co. 指令法：KapCoRiLiG（2000）

2000年2月24日に制定された「資本公司 & Co. 指令法」⁽³⁾（KapCoRiLiG と略称する。）によって、資本市場指向の一定の非資本公司にまで連結決算書に関する免責措置の適用範囲が拡大された。なお、「資本公司 & Co.」とは、人的会社の特殊形態で、通常、有限会社が無限責任社員に任命される合資会社である。また、その特殊形態が他の合資会社の無限責任社員であるという多層型もある。

d) 透明化・開示法：TransPuG（2002）

2002年7月19日に制定された「透明化・開示法」⁽⁴⁾（TransPuG と略称する。）によって、HGB の連結決算に関する規定が以下のように修正された。

- (1) 部分連結決算書の免責が一部解除された。
- (2) 連結付属説明書にキャッシュフロー計算書とセグメント報告書に加えて、自己資本明細書（Eigenkapitalspiegel）が導入された。
- (3) 連結決算書の基準日を親会社の個別決算書の基準日に合わせる事が

(3) Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und der Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz) vom 24.02.2000 BGBl I, SS. 154-162.

(4) Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz) vom 19.07.2002 BGBl I, SS. 2681-2687.

求められた。

- (4) 資本連結の際の取得原価限度が撤廃された。
- (5) 内部利益消去に係る特例が廃止された。
- (6) 連結決算書における基準性が排除された。
- (7) 連結範囲や持分の所有比率の記載に関する特例が廃止された。
- (8) 活動領域ならびに地理的に区分された市場に基づく売上高の分類（セグメント情報の一部）の記載に関する特例が廃止された。

e) 会計法改革法：BilReG (2004)

2004年12月15日に制定された「会計法改革法⁽⁵⁾」(BilReG と略称する。)のポイントは、「国際的会計基準導入および決算監査の質の確保のための法律」という正式名称に端的に表されている。すなわち、決算監査人の独立性強化の達成と共に、以下の4つのEUの命令および指令に対するHGBの適応を目的とした。

- (1) IAS 適用命令 (EC 2002)
- (2) 会計法現代化指令 (EC 2003b)
- (3) 公正価値指令 (EC 2001)
- (4) 限界値修正指令 (EC 2003a)

IAS 適用命令にHGBの計算規定を適合させるために、BilReGは、加盟国に選択権として与えられているものを各企業毎の選択権とした。IAS 適用命令の適用義務の範囲を越えて、IFRS 準拠の連結決算書作成義務を、規制市場における証券取引の許可を申請した親企業にのみ要求している。資本市場

(5) Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz-BilReG) vom 15.12.2004.

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

指向型親会社については、IAS 適用命令が直接適用されるので IFRS 準拠の連結決算書の作成義務に関する規定はない。なお、引き続き配当・課税目的の HGB 準拠の個別決算書も作成されねばならない。

f) 会計統制法：BilKoG (2004)

2004年12月8日に制定された「会計統制法」⁽⁶⁾ (BilKoG と略称する。)によって二段階のインフォースメント (enforcement) 体制がドイツに確立された。インフォースメント体制の第一段階として、連邦財務省は、連邦財務省の同意のもとに、会計報告規定の違反についての監視機関としてドイツ財務報告監視機関 (die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung: DPR) を設立した。

その結果を保証するために、第二段階として、監査の実施が事実上困難な場合、あるいは確定された監査結果の成就の際に問題が生じる場合には、連邦金融監督庁 (die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht: BaFin) が関与する。

III BilMoG 施行による逆基準性の削除

a) 「逆基準性」への批判

かつて「逆基準性」の一般的妥当性を明定したのは、BilMoG 施行によって削除された旧所得税法の以下の規定であった。

「課税所得計算における税法上の選択権は商法上の年度貸借対照表と一致して行使しなければならない。」(旧所得税法第5条第1項第2文)

この適用対象となる税務上の計上選択権および評価選択権には、以下の2

(6) Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz-BilKoG) vom 08.12.2004.

つの型の選択権が含まれるとされていた(森川1994, 34頁)。

- (1) 定額償却・遞減償却選択権, 製造原価算入選択権(製造期間中の一般管理費, 他人資本利子), 方法選択権(グループ別評価法, 固定価値評価法, 総括価値修正法等), 棚卸資産に関する後入先出法など。
- (2) 補助金的租税優遇措置, すなわち, 計上選択権としての非課税準備金と, 評価選択権に属する割増償却, 特別償却および評価自由(少額固定資産の即時償却)。

「逆基準性」も上記の(1)に関わるものと(2)に関わるものとの2つのタイプがあった。数々の批判の対象になってきたのは, 租税優遇措置を利用するために, HGB 準拠決算書上同等の取扱いをすることが強制されるという後者の意味, すなわち「狭義の逆基準性」であった(森川1994, 27頁)。

ドイツ企業会計法学者・作業グループは, 従来から指摘されてきた「逆基準性」がもたらす弊害を以下のように整理している(Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft 2008)。

① HGB 準拠年度決算書の歪曲

資本金会社及びそれと同等の「資本金会社 & Co.」の HGB 準拠年度決算書の目的は, HGB 第264条第2項第1文に準拠し, かつ正規の簿記原則 (GoB) を顧慮して, 財産, 資金及び収益状況の写像を確定することにある。

年度決算書が, HGB 計算規定に依るものではなく, 税務上の補助金方を機縁として受け入れられた評価減と貸方項目を含む場合, この財産, 資金及び収益状況の概観は歪曲される。クノッベ=コイク (Knobbe-Keuk) は, この規定を HGB 準拠決算書という制度に対する「税法の言語道断の干渉」と呼んだ (Knobbe-Keuk, S. 31)。

HGB 準拠決算書における「逆基準性」が HGB 準拠決算書の機能に矛盾する秘密積立金につながるという指摘もあった。また, 「逆基準性」の規定

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

が、年度決算書の情報提供機能及び報告機能及び、会社法上の決算機能にも反する選択権を根拠づけていると批判された。

② 逆基準性の不均衡性と反同等性

「逆基準性」の影響の法形態による相違から、連邦財政裁判所（BHF）は、1985年に既に均等な課税の原則に反すると結論づけていた。したがって、「逆基準性」の規定（旧所得税法第5条第1項第2文）の廃止は、憲法上、様々に批判されてきた状況を取り除く。

③ HGB 準拠年度決算書の国際的受容への影響

税務上の補助金選択権は、企業の展開の事実在即した写像を目指すのではなく、税法立法当局がそれによって経済政策又は社会政策的指導を追求するものである。したがって、HGB 準拠決算書が税務上の補助金選択権によってゆがめられる限り、HGB 準拠決算書が企業業績の測定について IFRS に比肩しようと主張するのは困難であった。

④ EC 第4指令への抵触

「逆基準性」は EC 第4指令にも抵触しているという批判があった。「逆基準性」の包括的规定は EC 第4指令の基本針路に対する重大な違反と解釈することができる。「逆基準性」の規定は、いずれにせよ、EC 第4指令の目的設定に対する違反であった。したがって、「逆基準性」の廃止は、HGB 計算規定をヨーロッパ法的基準値に、より接近させる。

b) BilMoG の概要

2009年5月29日に発効した BilMoG は、HGB の計算規定を永続的かつ IFRS と等価の関係にする一方、よりコスト効率的で簡便な代替法を發展させ、企業に不要な負担を課さないことを目的としている。同時に、定評のある HGB 計算規定の範囲を越えることなく、従来の正規の簿記原則（GoB）が堅持されるものとされる。HGB 準拠決算書は、依然として配当の基礎で

あり、課税所得計算の基準である。すなわち、BilMoGによる会計規制改革は、HGB計算規定の支柱としてきた税・配当の計算機能も引き続きHGB準拠決算書として堅持するというドイツの枠組み条件のなかでの改革である(木下2008, 132頁)。その主な改正点は以下の通りである。

① 規制緩和

2事業年度連続して決算日に売上高が500,000ユーロ(約67,500,000円; 1ユーロ=135円で換算)を超えず、かつ年度利益が50,000ユーロ(約6,750,000円; 1ユーロ=135円で換算)を超えない個人事業者は、記帳と定期的な財産目録並びに年度決算書を作成するHGB上の義務を免除される(HGB第241a条, 第242条)。その結果、会計報告について、企業は次の3つに区分される。

(1) 収入余剰計算書作成企業

このカテゴリーに属するのは、記帳及び貸借対照表作成の免除を利用し、所得税法第4条第3項による収入余剰計算書(Einnahmen-Überschuß-Rechnung)のみを作成する小規模な個人事業者である。収入余剰計算書の利点は、基礎概念の平易さと実施可能性にある。収入余剰計算書は原則として在高勘定の記帳も実施棚卸も必要としないという点で、コスト削減が可能となる。しかし、純粋な課税所得計算法としての収入余剰計算書は、在り高比較(Bestantsvergleich)による利益計算とは違って、企業の経営状況管理にとっては適合性に欠けることが顧慮されねばならない。これは小規模企業の領域における規制緩和のドイツ的解決策である。

(2) HGB準拠決算書作成企業

このカテゴリーに属するのは、収入余剰計算書を選択しない個人事業者、並びに資本市場指向的でなく、任意にIFRS連結決算書も作成しない人的商事会社及び資本金会社であり、HGB準拠決算書のみを作成する企業である。

(3) IFRS・HGB二重決算書作成企業

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

このカテゴリーに属するのは、2005年以来IAS適用命令によりIFRS準拠の連結決算書の作成義務がある資本市場指向的資本会社、並びにHGB第315h条による免責的IFRS準拠連結決算書を任意に作成する非資本市場指向的企業である。但し、この場合も、引き続きHGB準拠個別決算書の作成は必要である。

② HGB 準拠決算書の質的改善

BilMoG 施行によって、HGB 準拠決算書の情報提供機能が以下の点で改善される。

- (1) 自己創設の無形資産の HGB 準拠決算書への借方計上選択権新設
- (2) 金融機関保有の売買目的金融商品の公正価値評価
- (3) 将来債務に対する引当金（老齢年金引当金等）の現実的評価
- (4) 時代に適合しない選択権及び計上選択権の撤廃
- (5) 特別目的会社の HGB 準拠決算書上の情報提供と透明性の改善

上記のほか、BilMoG には、EU の法的要請による改正も含まれている。

c) HGB 公開条項の削除

前述のように、BilMoG の施行後にも所得税法第 5 条第 1 項第 1 文の「基準性の原則」は堅持された。但し、HGB 準拠決算書と税務貸借対照表 (Steuerbilanz) との関係の適用範囲が変更された。因みに、ドイツ税法にも独立の税務貸借対照表という概念はなく、企業者は、税法規定を遵守して修正を加えた HGB 準拠決算書を税務署に提出するだけでよい（黒田1993, 91 頁）。

年度決算書の簡素化と情報提供機能の改善のために、HGB 上の公開条項が削除された。したがって、正規の簿記原則 (GoB) に反する非課税準備金、

特別償却、評価減の強制戻入や減損は、HGB 準拠決算書には最早計上されない。「逆基準性」の放棄は、文献において長期にわたって要求されてきたものである。「逆基準性」の削除に対応して、削除された旧 HGB 上の開示条項は以下のものである。

① 第247条第3項 貸借対照表の内容

所得税および収益税の目的のために認められている貸方勘定科目は貸借対照表に計上することが認められる。これらは準備金の性格をもつ特別勘定として表示されなければならない、かつ税法の規定に従って取崩されなければならない。この限りにおいて引当金は不要である。

② 第254条 税法上の評価減

税法によってのみ認められる評価減に基づく、より低い価額で固定資産または流動資産を評価するために、評価減を行うことも認められる。第253条第5項が準用されなければならない。

③ 第273条 準備金の性格をもつ特別勘定

準備金の性格をもつ特別勘定（第247条第3項）は、貸借対照表に特別勘定が計上されていることによって課税所得計算における損金算入を税法が容認するときに限り、計上することを認める。同勘定は、貸方の引当金の前に表示されなければならない。同勘定を計上する根拠となる規定は、貸借対照表または付属説明書に記載しなければならない。

④ 第279条 規定の適用除外、評価減

（第2項）第254条による評価減は、貸借対照表に評価減が計上されていることを条件に課税所得計算における損金算入を税法が容認する時に限り、

計上することを認める。

⑤ 第280条 評価減の強制戻入

(第2項) 課税所得計算において、より低い価値評価を継続することができ、その前提条件がより低い価値評価を貸借対照表で計上することにあるとき、第1項による評価減の戻入を行わないことができる。

(第3項) 税法上の理由で事業年度中に実施されなかった評価減の戻入の金額は、付属説明書に記載して、十分に根拠づけられなければならない。

⑥ 第281条 税法規定の斟酌

(第1項) 第279条との関連で、第253条で認められる評価額と第254条で認められる評価額との差額を準備金の性格をもつ特別勘定に組入れる方法で、第254条により認められた評価減を行うことが認められる。価値修正を計上した根拠となる規定は、貸借対照表または付属説明書に記載されなければならない。価値修正が計上されている資産を除却するか又は税法上の価値修正が商法上の評価減に取り換えられるときに限り、取崩についての税法規定を考慮することなく価値修正は取崩されなければならない。

(第2項) 税法規定に従って行われた事業年度中の評価減の金額が、貸借対照表または損益計算書から明らかになっていないとき、固定資産と流動資産に区分して付属説明書に記載して、十分に根拠づけられなければならない。準備金の性格をもつ特別勘定の取崩による収益は損益計算書の「その他の営業収益」勘定に、準備金の性格をもつ特別勘定の繰入は「その他の営業費用」に区別して表示するか、付属説明書に記載しなければならない。

d) 税務上の選択権行使の前提

BilMoG も、「条項法」であり、HGB の変更以外に所得税法等の変更も含んでいる。前述のように日本の損金経理要件に類似した「逆基準性」は、旧所得税法第5条第1項第2文が除かれたことにより廃止された。

その結果、補助金の税務上の選択権の行使は今後、HGB 準拠決算書上の計上から独立して可能となる。但し、課税所得計算において HGB 上基準となる数値で表示されていない資産は、記録簿に継続して記録されねばならない。すなわち、新所得税法第5条第1項の規定は、次のようにいう。

「法律の規定により帳簿を記録し定期的に決算書を作成する義務のある事業者、あるいはそうした義務なしに帳簿を記録し定期的に決算書を作成する事業者においては、商法上の正規の簿記原則に従って表示されなければならない事業財産を、事業年度末に計上しなければならない（第4条第1項第1文）。但し、税務上の選択権の行使の枠内において他の記載が選択されるか、あるいは既に選択されている場合を除く。税務上の選択権行使の前提は、課税所得計算において、商法上基準となる数値で表示されないことであり、特別な記録簿に継続して記録されることである。当記録簿では、取得又は製造の日、取得原価または製造原価、行使された選択権の規定及び行われた評価減が提示されねばならない。」

「逆基準性」の廃止に対する反論として、それが税務貸借対照表の HGB 準拠決算書からの更なる乖離につながるということが挙げられていた。実際、両者を兼ねる統一貸借対照表 (Einheitsbilanz) の作成の可能性が更に制限されることになる。しかし、特に旧所得税法第5条、第6条及び第7条における税法の HGB からの夥しい乖離は、単純な状況についてすら HGB 準拠決算書と税務貸借対照表との一致を従来から不可能にしていたとされる。BilMoG 施行後の税務貸借対照表と HGB 準拠決算書の関係については、文

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

献において、以下の2つの見解が見られる（Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft 2008）。

- (1) 税務貸借対照表に対する HGB 準拠決算書の「基準性の原則」は固守されるが、同時に課税所得計算のための事実即した修正が許容されるべきである。
- (2) HGB 準拠決算書の税務貸借対照表への結合を完全に廃止し、独立の所得計算が導入される。この場合、HGB 準拠決算書と税務貸借対照表との強制的統一は、実務的にも制度的にも最早支持されない。

「逆基準性」の削除は、その他にも新たな税務上の問題を投げかける。特に、残された「基準性の原則」と所得税法第5条第1項第1号として新たに導入された税務上の選択権留保の適用範囲、自己株式の取得と売却の取扱い、そして時価償却実施の選択権の存在が問題となる（Förster/Schmidtman 2009）。

IV 日本における IFRS 導入と税務会計

1998年（平成10年）度の税制改正では、法人税率が37.5%から3ポイント引き下げられ34.5%に、調整後の実効税率が49.98%から46.36%に引き下げられた。この税率引き下げの財源は「課税ベースの適正化」と称して、以下の3点に求められた（武田1998，4-5頁）。

- (1) 保守的な会計処理を抑制する（引当金の廃止・縮小）。
- (2) 会計処理の選択制を制限ないし統一化する（建物の減価償却を定額法だけに絞る）。
- (3) 経費概念を厳格化する（中小企業の交際費の損金不算入割合を10%から20%に引き上げ、少額短期減価償却資産の判定基準を引き下げる）。

その結果、法人税法では第22条第4項により、原則として企業会計をベースに税務の取扱いを行い、企業会計も税務を極力尊重し税務との間に齟齬が生じないような手立てを講じるという、それ以前の蜜月関係から法人税法が大きく舵を切ったとされる(鈴木2009, 78頁)。しかし、第74条第1項には、いわゆる「確定決算主義」の規定が存在するし、損金経理の規定が法人税法や租税特別措置法に少なからずある。「確定決算主義」を広義に捉える場合、次の3つの内容が含まれる(荒井2009, 145頁)。

- (1) 誘導原則としての「確定決算主義」
- (2) 損金経理要件等としての「確定決算主義」
- (3) 公正処理基準ないし企業会計準拠主義としての「確定決算主義」

「確定決算主義」を狭義に捉えた場合、通常は、上記(2)の損金経理要件等を意味する。日本では、IFRSが個別財務諸表に導入される場合、税制と企業会計を分離する方式が必要になり、またその際の焦点は、現行の税制における損金経理要件の緩和となるといわれている(弥永2009, 108頁および白石2009, 54頁)。なぜなら、現行の損金経理要件を維持すれば、例えば減価償却制度において税務上の不利益が生じる可能性があるからである。すなわち、企業会計上の減価償却費が税務上の減価償却限度額を下回った場合、現行の損金経理要件によれば、企業は税務上の減価償却不足額について損金として申告することができず、課税所得計算上不利に働く可能性がある(小野寺2009, 182頁)。

「確定決算主義」がドイツの「基準性の原則」に相当し、損金経理要件がドイツの「逆基準性の原則」に類似すると従来理解されてきた。しかし、実際には、会社法(商法)上と税法上の計算のリンクによる弊害は日本の方が深刻ともされる。というのは、わが国の「確定決算主義」では、まずその確立過程で正規の簿記原則(GoB)への準拠という要件が欠落し、また、「計

ドイツにおける会計規制現代化と課税所得計算（久保田秀樹）

上を逸した減価償却費」や「疑わしき金銭債権」の損金への算入には、損金経理がいわゆる「別段の定め」として要請されており、総じて「確定した決算」にだけ結びつく傾向が強いからである（浦野1991，88頁）。

また、日本の税制はドイツと比較すると直接税に偏向しており、独自の会計目的を持つ税務に対してドイツの「逆基準性」以上の影響を会社法（商法）会計に仕向ける結果となっているという指摘もある（本多1994，85頁）。

上述のように、ドイツでも「逆基準性の原則」の廃止について、それにより税務上の恩典が失われるのではないかとの懸念が反対理由の1つとなっていた。したがって、日本のIFRS導入に際しての改革は、あくまで租税中立的に実施されることが明確にされる必要がある。また、大企業に対する申告調整を認めると同時に、ドイツに見られるように、中小企業の過重負担（overload）を回避するために収入余剰計算書のみによる課税所得計算を認める等の規制緩和をセットにすることも考慮に値するだろう。

文 献

- 荒井優美子2009「確定決算主義について」『税経通信』第64巻第11号。
稲見亨2004『ドイツ会計国際化論』森山書店。
浦野晴夫1991「確定決算と損金経理」『税務会計研究』第2号。
遠藤一久ほか訳1993『現代ドイツ商法典 [第2版]』森山書店。
小野寺美恵2009「国際財務報告基準に関する税務を見据える」『税経通信』第64巻第13号。
木下勝一2008「ドイツ連邦法務省の商法会計法現代化の意義」『会計』第174巻第1号。
———2010「IAS/IFRSと税務上の利益計算」『会計』第177巻第5号。
金融庁・企業会計審議会・企画調整部会2009「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」。
久保田秀樹2004「会計規制のグローバル化に関する日独比較」『彦根論叢』第351号。
———2006「日独会計規制の限定的グローバル化の今後」『彦根論叢』第358号。
黒田全紀編1993『ドイツ財務会計の論点』同文館。
斎藤真哉2009「ドイツにおける会計と税務の関係へのIFRSの影響——貸借対照表法現代化法（BilMoG）の検討——」『産業経理』第69巻第2号。
———2009「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』第146号。
佐藤博明2009「ドイツ会計法現代化法の成立と論点」『会計』第176巻第6号。

- 佐藤誠二編2007『EU・ドイツの会計制度改革』森山書店。
白石浩介2009「国際会計基準と法人税の課税ベース」『税研』第146号。
鈴木基史2009「会計基準と税務基準の接点・異動」『税経通信』第64巻第13号。
武田隆二1998『法人税法精説〈第10版〉』森山書店。
中田清2008「ドイツにおける貸借対照表法の現代化と企業課税」『修道商学』第49巻第1号。
本多潤一1994『ドイツにおける会計制度と関係法令』企業財務制度研究会。
松本剛1990『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店。
三井秀範2009「我が国企業への国際会計基準の適用について」『企業会計』第61巻第9号。
森川八洲男1994「ドイツ税法における『基準性の原則』の意義と問題点」『税務会計研究』第6号。
弥永真生2009「会社法・会計基準・法人税法」『租税研究』2009年6月。

- Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft 2008, “Nochmal: Plädoyer für eine Abschaffung der “ umgekehrten Maßgeblichkeit”, *DSiR* 2008, S. 1057-.
- EC 2001, Directive 2001/65/EC of the European Parliament and of the Council of 27 September 2001.
- EC 2002, Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards.
- EC 2003a, Council Directive 2003/38/EC of 13 May 2003.
- EC 2003b, Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003.
- Förster, G./Schmidtman, D. 2009, “Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, *BB* 25 (15. 6. 2009).
- Henrichs, Joachim 2008, “IFRS-Eignung für Ausschüttungszweck?”, *BFuP* 60, Heft 5.
- Herzig, Norbert 2004, “IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung”, IDW Verlag.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone 2009, “Steuerliche Konsequenzen des BilMoG —Deregulierung und Maßgeblichkeit, *DB* Heft 18.
- Knobbe-Keuk, Brigitte 1993, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9 aufl.
- Schmiel/Breithecher (Hrsg.) 2008, *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*.
- Schulze-Osterloh, Joachim 2008, “Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem BilMoG-RefE”, *DSiR* 2008,